

会計基準設定における規範モデルの構築

— ハーバーマスの討議倫理学を手がかりに —

森 洵 太

- I はじめに
- II 会計基準設定の構造
 - 1 APBの失敗
 - 2 会計基準設定プロセスの特徴
 - 3 デュー・プロセスの意義と限界
 - 4 小括
- III ハーバーマスの討議倫理学
 - 1 生活世界とシステム
 - 2 討議規則
 - 3 会計基準設定の規範モデル
- IV おわりに

I はじめに

本稿の目的は、会計基準設定における討議の規範モデルを構築することにある。まず、米国における会計基準設定の歴史を概観し、その構造と問題点を析出する。会計基準は幅広い関係者に経済的影響をもたらすものであり、これまでに何度も、時には政府を巻き込んだ激しい利害の対立を招いてきた。そのような経緯から、現在の会計基準設定主体の多くは、「基準設定プロセスへの幅広い公衆の参加を促すために」(FASB, 2010, p. 5) 審議内容を公表し、利害関係者の意見を聴取する手続き、すなわちデュー・プロセスを設定過程に組み

込んでいる。デュー・プロセスはそもそも、基準設定主体が経るべき手続きを定めたものに過ぎず、手続きによって定められた審議の場における討議の充実を保証するものではない。実際に、デュー・プロセスが形骸化しているとも指摘されている¹⁾。もちろん、多様な利害関係者が取り巻く基準設定過程において、何をもって討議の充実とするか、定義することは難しい。しかしながら、社会学の分野に目を向けると、個々人の利害が先鋭に対立する場において、どのような討議環境が構築されるのが理想的か、指し示した研究が存在する。

そこで、本稿では社会学の分野において、理想的な討議について体系的な考察を加えているドイツの社会学者、J. ハーバーマスの理論を援用する。ハーバーマスの理論を援用することで、会計基準設定の場における理想的な討議とは何かを述べる事が可能になると考える。理論の検討の後に、会計基準設定の場における規範モデルを構築し、提示する。

本稿の意義は、次の2点である。第一に、社会学の分野において一定の評価を確立したハーバーマスの理論を、会計基準設定研究に援用した点である。ハーバーマスと会計の関連について論じた先行研究は少ない²⁾。そこに本稿の独自性がある。第二に、会計基準設定の場における規範モデルを提示することにより、本モデルが、現実の基準設定過程との乖離度合いを導くひとつのベンチマークとして機能しうることである。これまでの会計基準設定研究の多くは、基準設定において問題となる箇所を指摘はしつつも、包括的な理想型について提示する研究は少ない。本稿では、社会学者であるハーバーマスの理論を援用する

1) 藤井(2010)では、「コメントレーターや公聴会で表明された多数意見が必ずしも最終基準に反映されない例が少なからず観察」されており、デュー・プロセスの形骸化が「少なくとも部分的にはかなり顕著な形で進行していると評さざるをえない」との見解を示している(藤井, 2010, 98-99 ページ)。

2) ハーバーマスと会計の関係について論じた先行研究として Power and Laughlin (1996) が挙げられる。また、Richardson (2007) は、デュー・プロセスに関する検討の中で、ハーバーマスの討議倫理学を基準設定過程の分析モデルのひとつとして用いている。

ことにより、会計基準設定の場が目指すべき、ひとつの理想型を構築している。そこに本稿の意義を見出すことができよう。

II 会計基準設定の構造

1 APB の失敗

1960年代の米国において、会計基準設定過程に対する利害関係者の介入、いわゆる「会計の政治化 (Politicization of Accounting)」問題が出現した。その端緒は1962年に導入された投資税額控除制度 (Investment Tax Credit) にあるとされる。当該制度の内容は、生産設備の近代化・拡大化を促進する目的で新規に取得された、建物等を除く償却資産の取得価額の7%に相当する所得税額を免除するというものである。宮島 (1976) によれば、これは当時のケネディ政権における経済成長政策の核心をなすものであった (宮島, 1976, 21ページ)。

これに対応すべく、当時の米国の会計基準設定機関であった会計原則審議会 (Accounting Principles Board, 以下 APB) は、投資税額控除益を当該資産の耐用年数にわたって配分するという繰延法 (deferral method) を唯一の会計処理方法として認める意見書第2号を公表した。しかし、意見書第2号は、投資税額控除益を控除の認められた年度の利益として扱う即時繰入法 (flow-through method) を支持する産業界、会計士界から強い反発を受ける。結局、証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission, 以下 SEC) は産業界や商務省・財務省、政府の意向を反映して、繰延法と即時繰入法の両方を認める趣旨の会計連続通牒 (Accounting Series Release, 以下 ASR) 第96号を公表した。これに対応するかのごとく、APB は意見書第4号を公表し、両方の方法を認めたのである (Zeff, 1972, pp. 178-181)。

その後、投資税額控除制度は1969年に一旦廃止されたが、1971年に復活した。APB は同じ轍を踏まぬよう、財務省の官僚と接触し、“APB の提案に対して財務省は中立的な立場を維持する”ことを確認した。また、SEC からは

繰延法を支持する旨の書簡を受け取り、十分な根回しを行ったうえで意見書第2号と同趣旨の草案を公表した。しかし、産業界がAPBの勧告に対抗できるような規定を審議中の税法案に盛り込むように議会に働きかけると、財務省は“確約”を翻し、繰延法と即時繰入法の両方法を企業が選択できるような方法を支持する旨、上院に通告したのである。最終的に税法案は修正され、投資税額控除に関する会計処理については納税者の自由に任せるとの規定が盛り込まれるに至った。これによりAPBは草案の撤回へと追い込まれた(Zeff, 1972, pp. 219-221)。この事件について、細田(1977)は次のように指摘する。

「この事件を契機として、会計人は、会計基準の制定とは、多くの人々に実質的な影響を及ぼす社会的、政治的意思決定であり、したがって、会計基準の制定に際しては、様々な圧力が及ぶものであるということを、強く意識するようになった。また、民間部門組織の会計基準設定に関する権限は、議会およびSECから委譲されたものに過ぎないことを、思い起こしたのである」(細田, 1977, 2ページ)。

このAPBの“失敗”によって、APBはSECの信任を失い、解散へと追い込まれる。APBの問題点として指摘されることとして、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants, 以下AICPA)の内部組織であったことが挙げられる。つまり、APBは大部分が公認会計士からなるAICPAの会員のみで構成されているため、委員の独立性が欠如しており、また、委員は非常勤であったため、委員となっても会計事務所や他企業に勤務し続けることが可能であった³⁾。APB委員の大半は会計事務所に継続して勤務しており、それら委員は、自らの会計事務所の顧客の利害を代弁していると批判されたのである(AAA, 1971, p. 612)。

3) この点については、非常勤であったことと共に、委員は無給であったことも指摘されている。Solomons (1986)は「(AICPAとAPBの)両機関の勤務が無給であったがゆえに、メンバーは何らかの別の活動(中略)に関係し続け、そこから収入を続けて得ていた」と指摘している(邦訳31ページ)。

APBに代わる会計基準設定機関について、AICPAはFrancis. M. Wheatを座長とする委員会（通称ホイート委員会）を立ち上げ、基準設定機関のあり方について検討を始めた。ホイート委員会は、1972年3月に「会計原則の設定に関する研究報告書（Report of the Study on Establishment of Accounting Principles）」を公表した。この報告に基づき1973年7月、新たな会計基準設定機関として設立されたのが、今日もアメリカの会計基準設定機関として活動を続ける財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以下FASB）である。FASBが設立された同年、SECはASR第150号を発行し、FASBに対して基準設定権限の委譲と、発行する基準の効力を保証した。APBの問題点の改善を図りつつも、会計基準設定の枠組としては、SECが基準設定権限を民間団体に移譲するという方式を残したわけである⁴⁾。次節では、FASBが「APBの失敗」をうけ、基準設定機関としてどのような改善を図ったのかを検討する。

2 会計基準設定プロセスの特徴

ホイート委員会の報告書では、民間の会計基準設定機関が設定した基準が社会において受容されるための要件として、① 独立性と客観性 ② 基準設定プロセスへの財務報告社会構成員の参加 ③ 利害関係者の意見聴取および意見の検討を保証する公開手続を採ること ④ 公表される会計基準は論理的で根拠づけられており投資家・社会の人々に有用であること ⑤ 監査証明の際に基準が尊重されること、の5項目が提起されている（AICPA, 1972, 邦訳 59-60 ページ）。

小形（2007）はこれらの条件を「基準設定機関の中立性」、「基準設定過程の開放性」、「基準内容の公益追求」の3点に整理し、かかるFASBの対応とし

4) 民間団体による基準設定方式が維持された背景として、「私的統制（private control）」体制の維持（津守，2002，290-291 ページ）、FASBを「緩衝」として利用するSECの戦略（大石，2000，77 ページ）などの指摘がある。

て以下を挙げる。

「まず、『基準設定機関の中立性』に対して①多様な利害関係者を取り入れたFASBの組織構造が、『基準設定過程の開放性』に対しては②デュー・プロセス（due process）のビルト・インが、そして『基準内容の公益追求』に対しては③概念フレームワーク（conceptual framework）の設置が、それぞれ進められるのである」（小形，2007，80ページ）。

ここでは、「基準設定過程の開放性」に注目して検討する。そもそも、デュー・プロセスという概念は、法律の分野において確立したものである⁵⁾。時代を遡ると、1791年に成立したアメリカ合衆国憲法第5修正の中でデュー・プロセス条項（due process clause）としてはじめて成文化された⁶⁾。当初は肉体的拘束や財産権の侵害など、私人の権利を抑制する必要がある場合は法の求める手続に則って処理しなければ違法であるという、いわば法の運用面での適正手続を求めたものであった⁷⁾。その後判例によってその考え方は拡大され、1946年6月に米国で制定された行政手続法（Administrative Procedure Act）は、①行政機関の組織・手続・規則を国民へ周知②規則制定過程への国民参加③統一的な行為規範の設定④司法審査に関する法の明文化、の以上4項目を法律の目的としている。

この行政手続法制定の背景には、アメリカにおける行政権の拡大がある。アメリカでは1929年の世界大恐慌後、ニューディール政策を実施するために多くの行政機関が設立された。結果として、司法機関の審査を経ない、行政によ

5) デュー・プロセスに関する詳細な歴史的経緯に関しては、田中（1987）を参照されたい。

6) デュー・プロセスに関する条文は次のとおり。「何人も、法の適正な過程によらずに、生命、自由、または財産を奪われることはない（No person...shall...be deprived of life, liberty, or property, without due process of law）」。

7) このような観念は、プロセスよりも結果を重視する実体的正義（substantive justice）に対し、手続的正義（procedural justice）と呼ばれる観念である（兼子，1994，179ページ）。

る不利益処分⁸⁾が行われる局面が拡大したわけである。そのため、「このような行政権の拡大を抑制する機能」が行政手続法には内在している（田中館, 1995, 109-110 ページ）。

FASB の手続規則は「連邦規制機関の規則制定プロセスを統括している連邦行政手続法の規定に従って作成されている」（Gaa, 1988, 邦訳 45 ページ）。これは、FASB が発行する会計基準が企業の財務報告を縛り、基準からの逸脱に厳しい制裁が加えられるという、規制の側面を有することを鑑みれば、当然の帰結であるといえよう。表 1 は、FASB が有するデュー・プロセスの具体像を図示したものである。

表 1 から理解されるように、各段階の審議の進展は公表物によって公衆に周知される。会議は公開されており、誰もがそれに参加することができる。また、外部の利害関係者はコメント・レターの提出や、公聴会への出席を通じて基準設定プロセスへの参加が保証されている。このような公開主義に則ったデュー・プロセスによって、FASB は会計基準の設定を行っているのである。

3 デュー・プロセスの意義と限界

会計基準設定に関する代表的な見解として、Solomons (1978) は、信頼できる地図は中立性という質を備えていなければならないように、会計基準の設定は地図作りのようでなければならないと述べている（Solomons, 1978, pp. 70-71）。このような、会計基準は企業の実体を忠実に表現しなければならないとする見方もある一方で、Horngren (1973) は、会計基準の設定は「マーケティング活動」であるとし、会計基準の設定は政治的な産物だとする見方を示している（Horngren, 1973, p. 61）。このような意見の対立はあるにせよ、「APB の失敗」に見るように、会計基準設定過程に何らかの政治的影響が介入する余地がある以上、公開主義に則ったデュー・プロセスによって基準を設定

8) 一例として、反トラスト法にもとづく連邦取引委員会による排除命令などが挙げられよう。

表1 FASB デュー・プロセスの概略

手続	具体的な活動内容	予想公表物
1. 事前調査	緊急問題特別委員会 FASAC審議日程諮問委員会 経済誌等に対する監視活動 利害関係者との対話 SECからの勧告	調査研究書
2. 審議日程の組入	審議会メンバーによる審議	なし
3. 初期審議	スタッフによる関連文献の調査 プロジェクト特別専門委員会 プロジェクト諮問委員会 公聴会 審議会メンバーによる審議	討議資料 意見勧誘書
4. 代替的解決案策定	審議会メンバーによる審議 票決	仮結論書 予備的見解 公開草案
5. 追加審議	審議会メンバーによる審議 公聴会	改訂公開草案
6. 最終解決案策定	審議会メンバーによる審議 票決	財務会計基準書 解説書

出所) Miller and Redding (1986), 邦訳 90 ページ。

していくことは、審議過程の透明化という観点から極めて重要であると思われる。また、Johnson and Solomons (1984) によれば、FASB のデュー・プロセスは、すべての利害関係者が「意見を述べる適切・適時な機会を認められており、基準設定過程に影響を与える適切な機会を与えられている」ことを意味しており、デュー・プロセスの存在が FASB の正統性のひとつの要件になっていることを指摘している (Johnson and Solomons, 1984, p. 174)。

一方で、大石 (2000) は、デュー・プロセスが基準設定過程の私益性を隠蔽

する手段として機能していることを鋭く指摘する。

「しかし、…（中略）…デュー・プロセスの性質をさらに深く検討してみると、FASB は、すべての構成団体の見解が等しく考慮されるという公式的なポジションを打ち立て、採用された特定の基準に対する利害関係者からの支持の私益性を公式的には隠置することによって、制度的正統性を獲得しようとしているのだと考えることもできる。だとすれば、デュー・プロセスが『決定の中立性』を保証しているのだ、と参加者に知覚させることが重要になるだろう。たとえそれが『結果の中立性』を保証しないとしても、プロセスに対する信頼があれば、基準への不満は FASB にとってさほど大きな脅威とはならないのである」（大石，2000，122 ページ）。

本稿では、デュー・プロセスの意義を十分に認めたくうえで、その限界も指摘しておきたい。それは以下の 2 点に集約できる。まず第 1 に、規制当局が公益（公共の利益）の名の下に利害関係者に捕囚（capture）⁹⁾ される可能性があること、第 2 に、形式的手続を重視するがゆえに、幅広い利害関係者の意見を集約できない可能性があることである。

第 1 の点から検討する。FASB は民間団体であるが、SEC から権限を委譲された規制機関である以上、公益を目的とせざるを得ない。実際に、FASB は「営利企業の財務報告の基本目的」について定めた財務会計概念書（Statements of Financial Accounting Concepts: SFAC）第 1 号において、「公益（public interests）を擁護すること」を目的と謳っている（FASB，1978，邦訳 4 ページ）。

この公益という概念¹⁰⁾を利害関係者が意見の論拠に用いた事例として、いわゆる「石油・ガス会計」を挙げることができる。1977 年 7 月に FASB は「石油・ガス産出産業による財務会計および財務報告」という公開草案を公表した。石油・ガス産出企業は、これまで、①成功原価法（successful efforts

9) こうした見解は規制の捕囚理論と呼ばれている。

10) 公益という概念は極めて曖昧であるが、曖昧であるがゆえに、その具体的適用範囲が留保されるため、政治的に有用な概念たり得るとされる（大石，2000，74 ページ）。

method) ②全部原価法 (full-cost method) の2つの会計処理方法のどちらかを用いることとなっていた。

FASB の草案は、これを成功原価法に統一するものであった。同年12月、FASB はこの内容を財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards, 以下 SFAS) 第19号として公表した。当時、石油・ガス採掘企業のうち、大規模企業は主に成功原価法を採用していたが、中小企業は主に全部原価法を採用していたため、猛烈な反対が起こった。中小採掘企業の反対理由は、成功原価法を採用した場合、報告利益と自己資本の数値が低下し、資本調達能力が損なわれる。そのため、新しい探索・採掘活動に消極的になり、その結果、石油・ガス産業における競争が阻害され、独占が進むという論理であった (大石, 2000, 71 ページ)。

中小採掘企業は、利益の低下という自身に対する経済的帰結を反対理由として主張するのではなく、競争阻害・独占という公益阻害を反対理由として掲げた。司法省は独占禁止法に抵触する疑いがあるため、2つの会計処理の統一を延期するよう勧告し、またエネルギー省は国家のエネルギー政策に重大な影響を及ぼす可能性があるとし、SFAS 第19号を拒否するよう SEC に勧めた。最終的に FASB は 1978 年 12 月、SFAS 第 25 号を発行し、SFAS 第 19 号を無期限で延期する結果に追い込まれたのである。中小採掘企業は、公益の阻害を“錦の御旗”として掲げることによって、自らの私益を隠蔽し、主張を当局に認めさせることに成功した。

このように、デュー・プロセスによる利害関係者の介入を制度として容認していることによって、規制当局が捕囚される恐れがあること、また、「会計基準の設定をめぐる政治的な利害抗争が激化」(浜本, 1988, 114 ページ) することを指摘しておかねばならない。

次に、第2の点について検討する。デュー・プロセスはあくまで利害関係者が規制の設定過程に参加できることを保証しているだけであって、実際に利害関係者が過程に参加しているとは限らない。米国会計検査院は、財務諸表作成者や監査人は積極的に基準設定過程に参加しているが、投資家や一般大衆など、

財務諸表利用者側の参加が不足していると指摘している（US-GAO, 1996, 邦訳 102 ページ）。大石（2001）は、この点について FASB のジレンマを指摘する。

「意思決定有用性を指向する FASB が、プロセスに参加しないからといって、利用者の利益を考慮しないわけにはいかない。むしろ利用者優先原則を採るべきなのである。にもかかわらず、利用者以外のプロセスへの参加を要請しているため、利用者優先を貫くことができない。むしろ、利用者優先はデュー・プロセスの理念とは矛盾するとさえいえるかもしれない。ここに FASB のジレンマがある」（大石, 2001, 47 ページ）。

経済学者の Olson は公共財とフリーライダーの問題を集団とその成員の関係に適用した。集団全体の目的ないし集団共通の利益を彼は集合財（collective goods）と呼ぶ（Olson, 1965, 邦訳 13-14 ページ）。公共財供給の際にフリーライダーが発生することと同様に、集団利益たる集合財実現においても費用を負担せず、便益のみを享受しようとする傾向が見られるという。これを Olson は集合行為問題と呼ぶ¹¹⁾。会計基準を集合財と考えた時、財務諸表作成に多くのコストがかかる作成者に比べ、利用者は少ないコストで多くの便益を享受できるため、基準設定過程に参加する合理的動機が発生しない。結果として、利用者の利益よりも作成者の利益が優先された会計基準が設定されやすくなる問題がある。

4 小括

本節では米国を事例に、会計基準設定過程の構造と設定過程を取り巻く政治性について検討してきた。米国では「APB の失敗」を教訓に、利害関係者の参加を前提としたデュー・プロセスに則った手続を行う FASB が設立され、その設定過程を公開している。このような公開主義は、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB）、日本の現在の会計基準設定機関である企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of

11) 集合行為問題については、Olson (1965) を参照されたい。

Japan: ASBJ)においても同様である。デュー・プロセスが具備されていることにより、会計基準の、ひいては基準設定主体の制度的正統性を高めているといえよう。

一方で、その限界も垣間見ることができる。利害関係者の介入を制度化している以上、基準設定主体の指向する公益を旗印に、利害関係者が私益を隠蔽して意見を主張してしまうことは石油・ガス会計の事例からも明らかであろう。また、あくまでも基準設定主体は過程への参加の機会を確保しているだけであり、実際、前述の US-GAO (1996) の指摘の通り、財務諸表利用者側の基準設定過程への参加が不足している。

基準が社会に幅広く受容されるためには、広い範囲の利害関係者が参加し、納得のいく討議を経て基準が作成される必要がある。しかし、ここで納得のいく討議とは何かという問題に直面する。すべての利害関係者にとって満足できるような討議とはどのようなものか、という疑問が生じることは否めない。しかし、社会にとって理想的な討議とはどのようなものか理念を提示し、現実とのギャップを考察するというアプローチを採ることも可能であろう。

本稿では、社会における理想的な討議状況を提示しているドイツの社会学者、ハーバーマスの主張を導入する。ハーバーマスによれば、理想的な発話状況をもとにした公共的討議による合意こそが、社会における法的規範としての合理性を持ちうる。このハーバーマスの理論を、会計基準設定プロセスの考察に援用することによって、デュー・プロセスのもとでの審議が実質的に機能しているかを測定する評価基準を導くことが期待される。そこで、次節ではハーバーマスの理論について詳しく検討し、会計基準設定研究への適用可能性を探ることとしたい。

Ⅲ ハーバーマスの討議倫理学

1 生活世界とシステム

本節では、会計基準設定の規範モデルを構築するにあたり、その依拠する理

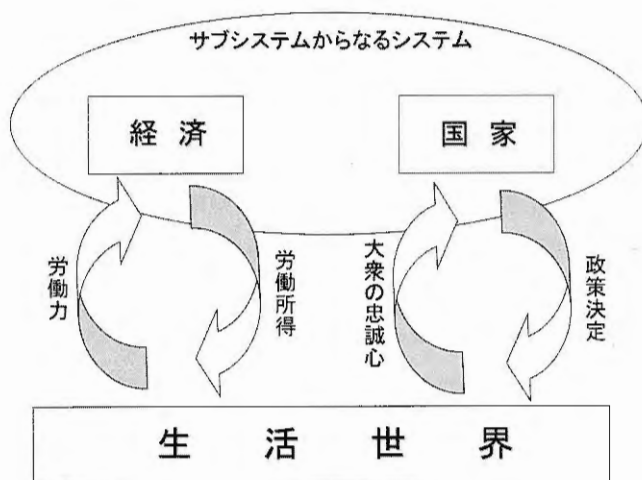
論として、ドイツの社会学者、ユルゲン・ハーバーマス（Jürgen Habermas）の提示する理論を検討する。ハーバーマスの著書は数多く、議論も多岐にわたり難解であるが、はじめに議論の前提となる、生活世界とシステムという概念について素描してみたい。

まず、生活世界とは、日常言語によるコミュニケーションとそれによる行為調整が有効である社会的領域とされている¹²⁾（中岡，2003，287 ページ）。敷衍するならば、生活世界とは人々の日々の営みで形成される日常生活実践の領域である（永野，1995，81 ページ）。生活世界において物事は、コミュニケーションに基づく討議によって決められる。しかし、あらゆる課題に対しその都度関係者が集い、議論を交わすという、いわば直接民主主義的な決め方は効率という観点からは極めて悪い。そこで近代社会は発展とともにシステムと生活世界の分離を徹底し、システムの機能は政治システムと経済システムに分化してきた（藤原他，1987，33 ページ）。これを図示したものが図1である。

ここでシステムという概念について確認しておきたい。システムとは、経済や国家といった、日常生活から分離し、貨幣や権力といった制御媒体（図の矢印部分）によって調整される部分である（永野，1995，81 ページ）。図1を用いて述べれば、経済や国家はそれぞれサブシステムとして生活世界から分離し、経済システムは権力媒体によって市民から労働力を得、貨幣媒体によって労働所得という形で交換することで行為を調整している。同様に国家システムは、権力媒体により大衆から忠誠心を得て、政策決定という形で生活世界と交換を行っている。豊泉（2000）によれば、近代以前の社会は「生活世界とシステムは未分化のままであった」が、「（マックス・）ウェーバーが近代を『呪術からの開放』として論じたように、伝統的生活形式が解体し生活世界の合理化が進むと、社会システムはいっそう複雑化し、独自の制御媒体をもつサブシステムを生活世界から自立させた」のである。それが、「貨幣と権力を媒体とする経

12) 生活世界には更に私的領域、公共圏があるとされるが、本稿では議論を単純化するため、割愛する。

図 1 システムと生活世界



出所) Habermas (1981), 邦訳下巻 310 ページ, 一部改変のうえ作成。

済と国家」である。(豊泉, 2000, 143-144 ページ)。

この生活世界とシステムの分化過程でハーバーマースが懸念を示すのが、「生活世界の植民地化 (Kolonialisierung der Lebenswelt)」と呼ばれる問題である。生活世界の植民地化について、ハーバーマースは次のように定義する。

「発達した資本主義社会に出現する物象化の症候を私は、貨幣と官僚制の手段を媒体として制御された経済と国家という二つのサブシステムが生活世界の記号的再生産に介入することによって生じたもの、とする」(Habermas, 1981, 邦訳下巻 358 ページ)。

本来、システムとは生活世界から分化していくものであるから、システムは生活世界の中のコミュニケーション的行為¹³⁾による合意によって根拠づけら

13) コミュニケーション的行為とは、自身の要求を対話により相手に納得させ、合意を目指す行為であり、威嚇や強制により自身の目的を達成しようとする「戦略的行為」と区別される (中岡, 2003, 286 ページ)。

れていなければならない。しかし、システムが高度に複雑化した現代社会では、経済や国家といったシステム内部がコミュニケーションによって根拠付けられないまま自己増殖する。その結果、「生活世界の微細な結びつきのなかに貨幣関係や権力関係が浸透し、言語によるコミュニケーションもそのような関係を目指す成果のための手段と化」してしまうのである（藤原他，1987，33-34 ページ）。このような「人間の生活のために生み出されたはずの知識が、人間の生活を脅かしているというパラドクス」こそ、問題にしていかなければならないとハーバーマスは指摘する（藤原他，1987，139-140 ページ）。

ハーバーマスは現代社会をこのように厳しく批判するが、このような現状を打開する方法も提示している。それが討議によるコミュニケーションである。すなわちそれは、「権力や貨幣の働きを、生活世界に媒介された契約関係を正当な法的規範によって枠づけ、この規範の正当性を公共的な実践的討議というコミュニケーションによって根拠づけていく道」である（藤原他，1987，33 ページ）。

実践的討議とは、「利害の対立が起こって、合意が損なわれているとき、関係者すべてが従うべき規範をもう一度考え直す場」（中岡，2003，229 ページ）として設定されるものである。ハーバーマスは、実践的討議によって根拠づけられた法的規範に生活世界の植民地化を防ぐ道を見出している。なぜなら、法的規範はシステムと生活世界との間のコミュニケーションを促す「ちょうつがいの機能」を果たすからである（豊泉，2000，210 ページ）。法的規範の根拠づけを与える実践的討議の場において、参加者全てが従うべきルールをハーバーマスは提示している。次に、この「討議規則」と呼ばれるルールについて検討してみたい。

2 討議規則

実践的討議の場において、どのようなルールのもとで討議を行うべきか。ハーバーマスは、討議が行われる場に備わっているべき原則を「討議倫理学原則」として打ち立てている。それは以下の内容である。

実践的討議の参加者たるすべての当事者が同意しうるような規範のみが、妥当性を要求しうる。

(Habermas, 1983, 邦訳 149 ページ)

ハーバーマス特有の難解な言い回しではあるが、換言するならば、“討議のテーマに利害関心を持つ参加者すべてが、最終的に合意できる規範のみが正当性を持つ”ということである。

そしてハーバーマスは、討議の場に必要なものとして、もうひとつの重要な原則を提示している。それが「普遍化原則」と呼ばれるものである。ハーバーマスは普遍化原則を検討するにあたって、アレクセイ (Robert Alexy) の先行仮定と呼ばれている定義を導入し、これに根拠付ける形で、普遍化原則を提示している。ここでの先行仮定とは、この条件が保証されていなければ、論議によって合意が成立したとはいえない、とされる「前提条件」である。アレクセイの先行仮定は表2のとおり、3つの規則に分節化される形で提示されている。

まず、第一規則は「可能参加者 (die potentiellen Teilnehmer) の範囲を規定する」(Habermas, 1983, 邦訳 143 ページ) ものであり、「公開性 (publicity)」と特徴づけられている (日暮, 2008, 19 ページ)。第二規則は、討議に参加するすべての参加者に対し、「論議への寄与をなし自らの論拠を妥当させるための平等な機会」(Habermas, 1983, 邦訳 143 ページ) を保証するものとなっ

表2 アレクセイの先行仮定

第一規則	話すことができる者は誰でも、討議に参加してよい。
第二規則	a. 誰もが、どんな主張をも問題化してよい。 b. 誰もが、どんな主張をも討議に持ち込んでよい。 c. 誰もが、自分の立場や希望や欲求を表明してよい。
第三規則	どの話し手も、討議の内外を支配している強制によっては、第一規則と第二規則で確定された自分の権利を行使するのを妨げられない。

出所) 日暮 (2008), 19 ページの内容をもとに作成。

ている（平等性）。第三規則は、第一、第二規則における権利を保証するための規則である（非強制性）。ある議論が何らかの「強制」によって合意に至ったとすれば、その合意は見せかけだけであり合意とは呼びえない（日暮, 2008, 20 ページ）。日暮（2008）によればこの強制とは「根拠によって合理的に納得させること以外はすべて含まれるのであり、もちろん暴力、物理的実力行使、排除、脅迫、サンクション、そして利益（または不利益）による誘導までもが含まれ…心理的圧迫や本人に自覚のない内面的抑圧等も含めなければならない」。

アレクセイの先行仮定から導出されたハーバーマスの「普遍化原則」は次のようなものである。

妥当するすべての規範は次の条件を満たさねばならない。その条件とは、その規範の一般的遵守からすべての個人の利益の充足に関して生じることが予想される結果や副次的影響が、あらゆる当事者によって強制なく受け入れられるということである。

（Habermas, 1983, 邦訳 148 ページ）

中岡（2003）は普遍化原則の概念を、極めて明快に説明している。

「みんなが決める規範は、そこから出てくる影響がだれの利益をも侵害せず、だれにとっても受け入れられるものでなければならない」（中岡, 2003, 228 ページ）。

しかし、現実の討議がこのような条件を満たしているかといえば明らかにそうとは言えない。ハーバーマスもこれらの討議規則が「反事実的な性格（kontrafaktischer Charakter）」（Habermas, 1983, 邦訳 146 ページ）を持つものであることを認め、「どんな場合でもわれわれは、近似的なところで満足しなければならない」（Habermas, 1983, 邦訳 146 ページ）とその限界を認めている。この点について、日暮（2008）は以下のように整理する。

「ハーバーマスは、討議規則を、チェスの競技規則と対比することで説明している。チェスの競技規則はチェスにとって『構成的（konstitutiv）』である。つまり、チェスの競技規則はチェスにとってなくてはならないもので、それが

なければそもそもチェスというゲームそのものが成り立たない。それに対して、討議規則は、『言明が提示される際にあらかじめ暗黙の内に受け入れられ直観的に知られている語用論的前提の、明示化された形態』にあるにすぎない。つまり、論議の参加者はそのような条件が、近似的にしかし論議という目的にとっては十分な程度に満たされていると想定せざるをえないということにすぎない。現実には討議規則が完全に実現された論議はありえないのであり、その限りこの規則は反事実的である。しかし、その規則が十分な程度には満たされていないければ、われわれは論議が行われていると言うことはできない」（日暮，2008，24 ページ）。

例を挙げて検討してみよう。ハーバーマスの著書にも引用される言語哲学者のグライス（Paul Grice）は、人々の会話が成立するための原則を「会話の公理」として提示した¹⁴⁾。その中のひとつに、「質の公理（maxim of quality）」と呼ばれるものがある（Grice, 1989, 邦訳 37-38 ページ）。この公理は端的に述べれば、相手の発言に対し、嘘をつくことなく答え、真実と思っていないことは述べてはならないという内容のものである。しかし、我々は日常生活において、嘘をつくことがある。例えば、一組の男女のカップルがここにいたとしよう。女性が男性のために料理を作ってくれた場合、男性にとってはその料理がたとえ美味ではなかったとしても、女性から料理の出来を尋ねられればきっと「美味しい」と笑顔で答えるだろう。では、この状況において会話は成立していないのだろうか？もちろん、会話は成立している。このように、ここで例示した質の公理はチェスのルールのような、100%守られる規則ではない。しかし、相手の発言に対し一定の誠実性がなければ、会話が成立しないことは明白である。「明日は雨が降るでしょうか？」と尋ねられた時、「去年のこの時期は雪で大変でした」などと答えれば、相手は困惑し会話は成り立たないであら

14) 会話の公理（conversational maxims）は4つの公理から成り立っている。量（quantity）の公理、質（quality）の公理、関係（relation）の公理、様式（manners）の公理である。詳しくは Grice (1989) を参照されたい。

う。我々は日常生活において無意識のうちに、相手の発言の意図するところを読み取り、ある程度嘘をつくことなく、誠実に返答をしているのであり、だからこそ会話は成り立っている。ハーバーマスの討議規則は、チェスのルールのように完全に守られなければゲームが成立しない「構成的」なルールではなく、完全には守られないかもしれないが、一定程度充足していなければ成立したとはいえない「理想的」なルールと述べることができる。

ハーバーマスの討議規則も例示した Grice の会話の公理と同じ性質のルールである。現実として討議規則を完全に満たす論議はありえないが、一方で現実を分析するにあたり、このような「理想的発話状況」¹⁵⁾を意識し、どの程度満たされているか検討することによって、論議の場の妥当性に言及することが可能になると考えられる。

3 会計基準設定の規範モデル

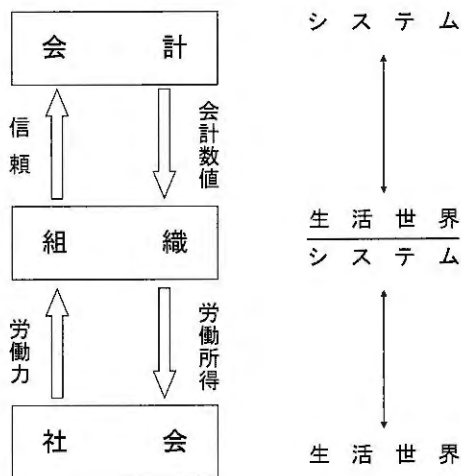
Laughlin (1991) は、ハーバーマスのシステムと生活世界の概念を組織変化のモデルとして採用した。これを援用する形で、永野 (1996) では、システムと生活世界の概念を会計分野に拡張している。そこで本稿では Laughlin (1991)、永野 (1996) が提示しているモデルを援用しながら、会計・組織・社会¹⁶⁾の関係を図2のように提示する。

図2のモデルにおける社会とは、ハーバーマスの提示する生活世界、つまり家庭などわれわれが暮らす日常の世界である。組織には、企業や非営利組織が該当する。組織はハーバーマスの提示する経済システムの一部であると考えられるが、図2においては生活世界でもあり、システムでもあると定義している。これは永野 (1996) が述べるように、「経済システムの一環である組織は、視点を移せば、会計などの技術的なものをシステムとする生活世界であるとみな

15) ハーバーマスはこのような討議規則が満たされる状況を「理想的発話状況」と呼ぶ (Habermas, 1984, 邦訳 189 ページ)。

16) 会計・組織・社会の関係を検討した研究として、高寺 (1992) が挙げられる。

図2 ハーバーマス理論を用いた会計・組織・社会モデル



出所) Laughlin (1991), p. 211、永野 (1996), 16 ページをもとに改変作成。

されるのである。つまり、生活世界とシステムは実体的な概念ではなく、視点によって変わる相対的、関係的な概念である」(永野, 1996, 16 ページ)。このモデルにおいて会計は、システムとして定義する。それぞれの関係は次のように整理できる。

・組織（システム）と社会（生活世界）

社会は組織に対し、労働力を提供する。組織は労働力に対応した労働所得（給料等）を交換する。システムである組織によって、生活世界である社会は、労働所得や雇用形態などにおいて、様々な制約を受けることになる。

・会計（システム）と組織（生活世界）

会計は組織の信頼によって維持される¹⁷⁾。モデルの構造上、会計は社会か

17) もちろん、会計という技術はそれ単独で機能することは可能である。しかし、社会のなかの会計というコンテキストで捉えた場合、会計に対する信頼が維持されなければ、会計数値は何の意味も持たないであろう。

ら直接信頼を得るのではなく、生活世界である組織の構成員からの信頼によって成り立っているとここでは指定する。この信頼に対し、会計は会計数値という形で交換を行う。システムである会計によって、組織は利益額の変動などの影響を受けることになる。

・会計（システム）と社会（生活世界）

会計と社会はモデルの構造上、直接には交換関係にないが、組織に対する労働力の提供の交換である労働所得の多寡に、会計システムがもたらす会計数値が、当然ながら間接的に影響を及ぼす。

このモデルで捉えた場合、会計というシステムが場合によってはハーバーマスの懸念するような、「生活世界の植民地化」をもたらすようなシステムとして存在していることが確認できる。すなわち、システムである会計が、生活世界である組織、さらには社会の合意によっては制御できない変化を見せた場合、組織や社会は意図しない会計数値の変化、また、それに影響する形での労働所得の変動という、予期しない事態をもたらしかねない。そのような懸念を払拭するためには、前述のとおり、「ちょうつがいの機能」を果たす法的規範にその役割を見出すほかないだろう。会計の場合、その法的規範とは会計基準を意味することになる。会計基準は厳密には法律ではないが、会計数値の計算が会計基準に則って行われている以上、そこに法的規範性を見出すことができる。そして会計基準の内容如何によって組織が大きな影響を受けるものであることは、APBの失敗の例で検討したとおりである。多大な影響をもたらすものであるからこそ、基準の内容の決定には、十全な討議の場が必要である。そこで、本稿では前述のハーバーマスの「討議倫理学原則」、「普遍化原則」およびアレクセイの先行仮定を会計基準設定の場に援用し、会計基準設定における規範モデルを表3のとおり提示する。

表3で提示した規範モデルは、第一規則において「公開性」を、第二規則において「平等性」を、第三規則において「非強制性」をそれぞれ示している。また、第四原則が「討議倫理学原則」に、第五規則が「普遍化原則」にそれぞれ

表3 会計基準設定における規範モデル

第一規則	会計基準に関心を持つ者は誰でも、設定過程に参加できる。
第二規則	a. 誰もが、討議するテーマを提起できる。 b. 誰もが、討議の場で自分の立場や要求を主張できる。
第三規則	基準設定過程はあらゆる支配から独立しており、強制がない。
第四規則	第一～第三規則が守られた討議の場において、すべての参加者が同意した会計基準のみが正当性を持つ。
第五規則	同意された会計基準の内容は、誰の利益をも侵害せず、誰にとっても受け入れられるものでなければならない。

出所) 筆者作成。

れ対応するものとなっている。

ここで再度確認しておきたい。本稿が提示した規範モデルを、現実問題として完全に守ることは不可能であろう。極端な例を示せば、会計基準に関心を持つ何千万もの人々が基準設定過程に参加し（第一規則）、何千万もの人々の誰の利益も侵害せず、合意できる（第五規則）結論など不可能である。また、そこには基準設定コストに関する視点も欠落している。すなわち、このルールは前述のように、チェスのルールのような「構成的」ルールではなく、「理想的」な状況を理念として示したルールである。ハーバーマスの討議倫理学に基づけば、理念的には会計基準設定過程は表3で示した規範モデルを遵守しなければならない。そして、設定過程においてデュー・プロセスは、規範モデルで示した理念を確保する役割を担うはずである。そこで、本モデルを現実の会計基準設定過程と対比させることにより、理想状況と現実の場がどれほど乖離しているかを導くことが可能になる。これが、本稿が提示する規範モデルの意義である。

IV おわりに

本稿では、会計基準設定におけるデュー・プロセスの意義と限界を検討しな

がら、ハーバーマスの理論を援用する形で、基準設定における討議の規範モデルを提示した。本モデルを分析視角として用いることにより、デュー・プロセスのもとでの討議の妥当性に言及することが可能となる。すなわち、本モデルは、デュー・プロセスが、基準設定における討議の充実を担保する機能を果たしているかを分析する上での、ひとつの"座標軸"としての意義を有する。

一方で、本稿では紙幅の制約上、実際のケースを取り上げながら基準設定過程を検討することはできなかった。現在の基準設定主体が、デュー・プロセスを通じ、どのように討議の充実を確保しようとしているのかを検証するためにも、これまでの会計基準設定過程を詳細に分析することが必要である。この点については稿を改めて検討したい。

参考文献

- American Accounting Association (1971) "Report of the Committee on Establishment of an Accounting Commission," *Accounting Review* Vol. 46 (July, 1971), pp. 609-616.
- American Institute of Certified Public Accountants (1972) *Establishing Financial Accounting Standards: Report of Study on Establishment of Accounting Principles*, AICPA. (鳥羽至英・橋本尚共訳『会計原則と監査基準の設定主体』白桃書房, 1997年。)
- Financial Accounting Standards Board (1978) *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statements of Financial Accounting Concepts No. 1. (平松一夫・広瀬義州訳『財務会計の諸概念(改訳新版)』中央経済社, 1994年。)
- (2010) *Rules of Procedure*, Norwalk, FASB.
- Gaa, J. C. (1988) *Methodological Foundations of Standardsetting for Corporate Financial Reporting*, AAA. (深津比佐夫監訳『財務報告基準設定論』中央経済社, 1990年。)
- Grice, H. P. (1989) *Studies in the Way of Words*, Harvard University Press. (清塚邦彦訳『論理と会話』勁草書房, 1998年。)
- Habermas, J. (1981) *Theorie des Kommunikativen Handelns*, Bds. 1-2, Frankfurt am Main: Suhrkamp. (河上倫逸他訳(1987)『コミュニケーション的行為の理論』上・中・下巻, 未来社。)

- (1983) *Moralbewußtsein und kommunikatives Handeln*, Frankfurt am Main: Suhrkamp. (三島憲一他訳 (1991) 『道徳意識とコミュニケーション行為』 岩波書店。)
- (1984) *Vorstudien und Ergänzungen zur Theorie des kommunikativen Handelns*, Frankfurt am Main: Suhrkamp. (森元孝・干川剛史訳 (1990) 『意識論から言語論へ — 社会学の言語論的基礎に関する講義』 (部分訳), マルジュ社。)
- Horngren, C. T. (1973) "The Marketing of Accounting Standards," *Journal of Accountancy* Vol. 136 (October 1973), pp. 61-66.
- Johnson, S. B. and D. Solomons. (1984) "Institutional Legitimacy and the FASB," *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 3, Issue. 3, pp. 165-183.
- Laughlin, R. C. (1991) "Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models," *Organization Studies*, Vol. 12, No. 2, pp. 209-232.
- Miller, P. B. W. and R. Redding. (1986) *The FASB: The People, the Process, and the Politics*, Richard D. Irwin, Inc. (高橋治彦訳 『The FASB 財務会計基準審議会 — その政治的メカニズム —』 同文館, 1989年。)
- Olson, M. (1965) *The logic of collective action: public goods and the theory of groups*, Harvard University Press. (依田博・森脇俊雅訳 『集合行為論 — 公共財と集団理論 —』 ミネルヴァ書房, 1996年。)
- Power, M. and R. Laughlin (1996) "Habermas, law and accounting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 5, pp. 441-465.
- Richardson, A. J. (2007) "Due Process and Standard-setting: An Analysis of Due process in Three Canadian Accounting and Auditing Standard-setting Bodies," *Journal of Business Ethics*, Vol. 81, pp. 679-696.
- Solomons, D. (1978) "The Politicization of Accounting," *Journal of Accountancy* Vol. 146 (November, 1978), pp. 65-72.
- (1986) *Making Accounting Policy: The Quest for Credibility in Financial Reporting*, Oxford: University Press. (加藤盛弘監訳, 伊丹清・永田守男・志賀理訳 『会計原則と会計方針』 森山書店, 1990年。)
- US-GAO (1996) *The Accounting Profession Major Issues: Progress and Concerns*. (藤田幸男・八田進二監訳 『アメリカ会計プロフェッション』 白桃書房, 2000年。)
- Zeff, S. A. (1972) *Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and Analysis Trends*, Stipe Publishing Company.

- 大石桂一 (2000) 『アメリカ会計規制論』 白桃書房。
- (2001) 「デュー・プロセスに関する考察 —会計基準設定プロセスの国際的調和に関連して—」 『JICPA ジャーナル』 Vol. 547, 46-47 ページ。
- 小形健介 (2007) 「米国会計基準設定構造と SFAS143 の設定過程」 『長崎県立大学論集』 第 41 巻第 3 号, 77-110 ページ。
- 兼子 仁 (1994) 『行政手続法』 岩波新書。
- 高寺貞男 (1992) 『会計と組織と社会—会計の内と外』 三嶺書房。
- 田中英夫 (1987) 『デュー・プロセス』 東京大学出版会。
- 田中鎧照橋 (1995) 「わが国の行政手続とアメリカの適正手続」 『明治大学社会科学研究所紀要』 第 34 巻第 1 号, 107-115 ページ。
- 津守常弘 (2002) 『会計基準形成の論理』 森山書店。
- 豊泉周治 (2000) 『ハーバーマスの社会理論』 世界思想社。
- 中岡成文 (2003) 『ハーバーマス—コミュニケーション行為』 講談社。
- 永野則雄 (1995) 「批判理論と会計理論 (2・完)」 『経営志林』 第 32 巻第 3 号, 77-85 ページ。
- (1996) 「会計変化の社会モデル」 『會計』 第 149 巻第 6 号, 14-22 ページ。
- 浜本道正 (1984) 「会計基準設定の政治的環境」 『横浜経営研究』 第 5 巻第 3 号, 302-310 ページ。
- (1988) 「会計政策の理論 (二)」 『會計』 第 134 巻第 3 号, 105-117 ページ。
- 日暮雅夫 (2008) 『討議と承認の社会理論 —ハーバーマスとホネット—』 勁草書房。
- 藤井秀樹主査 (2010) 『会計制度の成立根拠と GAAP の現代的意義』 日本会計研究学会スタディ・グループ最終報告書。
- 藤原保信他 (1987) 『ハーバーマスと現代』 新評論。
- 細田 哲 (1977) 「アメリカにおける会計政策研究の諸傾向」 『城西経済学会誌』 第 13 巻第 2 号, 1-21 ページ。
- 宮島 洋 (1976) 「戦後アメリカにおける減価償却政策と投資税額控除制度」 『信州大学経済学論集』 第 10 巻, 9-26 ページ。

